
De la Justicia tributaria a la Justicia financiera

From Taxation Justice to Financial Justice

RECIBIDO: 1 DE FEBRERO DE 2012 / ACEPTADO: 2 DE MARZO DE 2012

JOSÉ ANDRÉS ROZAS VALDÉS

Profesor titular de Derecho financiero y tributario de la Universidad de Barcelona
jarozas@ub.edu

Resumen: El objetivo de este trabajo es llamar la atención sobre la necesidad de enjuiciar desde la ética el conjunto de los sistemas financieros y tributarios en los que se incardinan las contribuciones públicas. Tanto las aproximaciones del pensamiento socialdemócrata e izquierdista como las de las vertientes liberales y conservadoras son metodológicamente insuficientes para analizar las finanzas públicas en términos de justicia.

Palabras clave: Sistema financiero, Sistema tributario, Contribuciones públicas, Ética, Justicia.

Abstract: The goal of this paper is to draw the attention of the public concerning the need to judge, from an ethical perspective, all financial and tax systems in which public contributions are levied. Social democrat and left wing thought approaches, as well as those of the classic-liberal and conservative thought, are methodologically insufficient to analyse public finance in terms of justice.

Keywords: Financial system, Tax system, Public contributions, Ethics, Justice.

JOSÉ ANDRÉS ROZAS VALDÉS

I. INTRODUCCIÓN

Con excesiva frecuencia el análisis de las finanzas públicas en términos de justicia se limita a discutir sobre el nivel de presión, o esfuerzo, fiscal que comportan y la dimensión de lo que en las mismas representan los llamados “gastos sociales”. Desde las vertientes liberales y conservadoras se defiende la limitación de ambos parámetros, mientras que desde el pensamiento socialdemócrata e izquierdista se tiende a maximizarlas.

En el mismo sentido, se focaliza la atención en pretender obtener conclusiones definitivas sobre la justicia de determinados tributos –de los que recaen sobre el patrimonio o las sucesiones, en particular– sin poner el acento en el análisis ético del conjunto de los sistemas financieros de gastos e ingresos públicos en los que éstos se enmarcan.

El objetivo de este trabajo es advertir sobre la insuficiencia metodológica de tales aproximaciones. Tan injusto puede ser un sistema en el que la provisión de cuantiosos gastos sociales se financie con una política monetaria, o de endeudamiento, disparatada –ya los economistas escolásticos españoles afirmaban que el más injusto de los impuestos es la inflación– como otro de muy bajos impuestos en el que estén desatendidas las necesidades públicas más elementales. Un impuesto sobre las sucesiones no es en sí mismo ni justo ni injusto: depende de sobre quiénes incida, en qué proporción y a qué vayan destinados sus rendimientos.

Para enjuiciar la legitimidad de las contribuciones públicas, pues, es necesario alzar la mirada al conjunto de los sistemas financieros en los que éstas se incardinan. No se trata tanto de poner el acento en aquella parte de “mi propiedad” que el Estado hace suya, sino en discernir si el reparto y provisión de bienes y derechos privados y públicos que se deduce de un determinado sistema financiero conduce a unos resultados razonables en términos de justicia. Sabiendo, además, que la justicia intergeneracional también es una variable a incluir en la ecuación. Tan injusto resulta financiar gasto corriente con cargo a las generaciones futuras –recurriendo al endeudamiento– como recurrir exclusivamente a los tributos –a las generaciones presentes– para financiar gastos de inversión en infraestructuras que van a revertir en beneficio de quienes en el futuro las puedan disfrutar.

Sólo desde una reflexión sobre la legitimidad de las contribuciones en clave de gasto público (epígrafe 1), que pasa por la consideración de la propiedad como un derecho cuyo inescindible reverso viene configurado por el

DE LA JUSTICIA TRIBUTARIA A LA JUSTICIA FINANCIERA

deber de contribuir (epígrafe 2), se puede llegar a enjuiciar un sistema financiero y tributario en términos de justicia en la asignación material de sus cargas y beneficios (epígrafe 3) y en el reparto de las cargas formales, de los derechos y deberes consustanciales al mismo, que su funcionamiento implica (epígrafe 4).

II. LA LEGITIMIDAD DE LA CONTRIBUCIÓN

El corazón constitucional del Derecho tributario es, sin duda alguna, el llamado principio de capacidad económica o contributiva. La construcción dogmática y moderna del mismo ha presidido una parte sustancial de los esfuerzos intelectuales de la doctrina financiera del siglo pasado¹.

Nadie puede ya poner en duda que la causa del tributo –en el sentido que a tal expresión se da en Derecho de obligaciones– no es otra, si es que cabe en su construcción tal expresión, sino el hecho imponible, ya que la capacidad económica del sujeto llamado a contribuir es el fundamento del presupuesto de nacimiento de la obligación principal, su límite, presupuesto de legitimación y criterio último de cuantificación. Nada que objetar, desde una consideración del tributo desvinculada de los fines a los que sirve. El instituto del tributo², su nacimiento, configuración y extinción, a través de los procedimientos por los que discurre su exigibilidad, funciona como un reloj, firmemente apoyado en las categorías dogmáticas –estáticas y dinámicas– construidas por la doctrina tributaria a lo largo del siglo precedente. Y así debe ser en el plano meramente legislativo, en la aplicación de los tributos.

No obstante, las cosas son de otra manera cuando se aborda el particular desde una perspectiva constitucional, hacendística y ética. Cuando el discurso dogmático aborda el particular desde el plano de la legitimidad última del instituto del tributo, de las razones de fondo; de –como rezaban aquellos álbumes de los setenta– “el porqué de las cosas”; cuando nos adentramos en la lógica del ciudadano ligado a una comunidad política las respuestas de la teoría pura del Derecho –si es que alguna vez tal cosa existió– son fuente de insatisfacción.

¹ Sería pretencioso, insuficiente e inapropiado dar aquí referencia, ni siquiera sucinta, de tales trabajos. No se pueden, con todo, dejar de mencionar –por lo que a la doctrina española atañe– el estudio más clásico al respecto de Palao Taboada, C. (1976), y la monografía que en los últimos años se ha aproximado al mismo desde el Derecho comparado: Herrera Molina, P.M. (2005).

² Ver, al respecto, Vicente-Arche Domingo, F. (1975), pp. 443-487.

JOSÉ ANDRÉS ROZAS VALDÉS

En un trabajo sobre el principio de capacidad económica³, quien fuera Rector de la Universidad CEU San Pablo, el Profesor Pérez de Ayala y López de Ayala, aborda la construcción del principio de capacidad económica, como fundamento constitucional del Derecho tributario, proponiendo su conexión con los principios rectores de la ordenación de los gastos públicos. No en vano, y con excesiva frecuencia se olvida, todos ellos se contienen en el mismo precepto, el 31, del texto constitucional.

Lo cierto y verdad es que la tradicional configuración de la capacidad económica desde su sola consideración de principio rector del reparto de la carga tributaria, como expresión de riqueza en sentido estricto –“buscar la riqueza allí donde se encuentra” (STC 1987)– se muestra insuficiente como medida de justicia en la ordenación de las finanzas públicas. La ponderación de un determinado sistema financiero en términos de justicia pasa por la evaluación integral del modelo de ordenación de ingresos y gastos públicos que lleva consigo.

El criterio de capacidad económica es útil, e irrenunciable, en su versión de capacidad, absoluta o relativa, para enjuiciar la adecuación a Derecho de una de las piezas del sistema, los impuestos y exacciones asimiladas, pero es preciso combinarlo con el de generación de gasto o beneficio, para obtener una visión más completa del lado de los ingresos –lo que Gallo⁴ llama *tributi corrispettivi*– las tasas, cánones y otras prestaciones patrimoniales públicas equivalentes.

Con todo ello podríamos llegar a extraer algunas conclusiones provisionales en términos de justicia tributaria, pero el cuadro no resultaría, todavía, completo. Será, aún, necesario asomarse a la vertiente del gasto público para, desde su análisis en términos de solidaridad, poder emitir una opinión fundada sobre la justicia financiera o social del sistema.

La obligación de contribuir, en definitiva, se construye sobre la vinculación del ciudadano con una comunidad política concreta. En virtud de su pertenencia a la misma, el miembro de la comunidad contrae una responsabilidad con el conjunto de sus componentes presentes, futuros y precedentes. Re-

³ Ver Pérez de Ayala y López de Ayala, J.L. (2008). Quienes le conocen saben que suele comentar entre divertido y socarrón que su escuela –en esencia él, el prematuramente desaparecido Eusebio González Sánchez y quien a él mismo ha sucedido en la USP-CEU, Ernesto Lejeune– cabe muy bien en un taxi. Siendo esto así en sentido “genético”, su transversalidad y carácter le ha permitido una permeabilidad doctrinal envidiable.

⁴ Ver Gallo, F. (2011).

DE LA JUSTICIA TRIBUTARIA A LA JUSTICIA FINANCIERA

sulta unido a todos ellos por unos lazos de solidaridad que comportan la contracción de unos deberes cívicos elementales, entre los que se encuentra la contribución a los gastos públicos. Se es responsable del pago de los tributos en tanto en cuanto se resulta vinculado al sostenimiento de los gastos que comparten los destinatarios últimos de las contribuciones –los conciudadanos– por un ligamen de solidaridad, local, nacional o supranacional⁵.

III. EL HUEVO Y LA GALLINA

Ciertamente, impuesto por impuesto –en las tasas y prestaciones asimiladas el discurso se complica– el criterio de igualdad, en esencia, se construye a lomos del de capacidad económica: que todos contribuyan en función de su capacidad para ello. Sin embargo, cuando el análisis se eleva desde cada uno de los impuestos al sistema en su conjunto, al tratar de responder a la pregunta –no ya de si un impuesto es o no justo– sino de si el sistema tributario –como dice nuestra Constitución– es o no justo, el principio de capacidad económica se muestra de todo punto insuficiente.

La lectura atenta del precepto constitucional⁶ que preside nuestro sistema financiero público es suficientemente expresiva al respecto. Prescindiendo del último párrafo, referido al principio formal de legalidad, los criterios materiales sobre los que se construye el sistema son de dos órdenes: los

⁵ “Parece oportuno resaltar aquí el hecho de que, a pesar de que el lenguaje actual ha separado en cierta medida el sentido de ambos enunciados (responsabilidad y solidaridad), podríamos advertir que sus campos semánticos están más unidos, incluso confundidos, de lo que a primera vista parece”. Cigüela Sola, P. (2010), p. 23. Esta idea, tomada de la dogmática penal –que, a su vez, la recibe de la teoría del Derecho– me parece extremadamente sugerente cuando se predica del Derecho financiero, al objeto de poner en relación la vertiente del gasto y la del ingreso mediante herramientas metodológicas estrictamente jurídicas. En términos de Filosofía política, las concepciones contractualistas –sobre las que se construye el Estado liberal– y las colectivistas –sobre las que se asientan los regímenes totalitarios del siglo pasado– perviven hoy en día en una tensión antitética entre libertad e igualdad que no cabe resolver sino recurriendo al tercer postulado de los revolucionarios franceses –la fraternidad–, cuyo nombre moderno bien puede ser el de solidaridad. Las exigencias de la solidaridad se confunden con las de responsabilidad cuando se comprende que la persona, en su individualidad, se perfecciona y entiende en tanto que forma parte de una comunidad.

⁶ Art. 31 Ce: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley.”

que rigen el sistema tributario –el corazón de los ingresos públicos– y los referidos al gasto público.

Nótese, de nuevo merece la pena insistir, que el primer epígrafe se abre con una referencia a los gastos públicos, que es donde reside la legitimación última del conjunto del sistema. Y es precisamente al hilo de cómo ha de realizarse esa contribución –que va más allá de lo meramente tributario– cuando el legislador constitucional menciona la capacidad económica como criterio rector del conjunto.

La capacidad económica es, pues, un principio inspirador del conjunto de las contribuciones públicas⁷ que se requieren del ciudadano en la configuración del modelo de ingresos y gastos públicos. A partir de ahí, en los tributos se mencionan en particular la justicia –a la que en seguida nos referiremos– la igualdad y la progresividad; en cuanto a los gastos, la equidad, la eficiencia y la economía. La combinación exacta de todo ello, y la conjugación de otros principios constitucionales no específicos del orden financiero, como el de seguridad jurídica o el de solidaridad, es lo que nos permitiría o no extraer conclusiones sobre el nivel de aproximación de un determinado sistema de ingresos y gastos públicos al paradigma constitucional de lograr que todos contribuyan al mismo de acuerdo con su capacidad.

En un sistema tan complejo de provisión de bienes y servicios públicos como el nuestro; ante un Estado de naturaleza compuesta con muy diversos niveles de responsabilidades administrativas y financieras; en una realidad eco-

⁷ Recuerdo bien cómo D. Fernando Vicente-Arche se lamentaba de que en la reforma de 1957 se hubiera abandonado el clásico término español de “contribución” por el afrancesado “impuestos” para designar las piezas esenciales de nuestro sistema tributario. El primero tiene una reminiscencia constructiva, haciendo entender al ciudadano que si está llamado a satisfacer la prestación en la que se traduce la contribución es porque entre todos hemos de contribuir al sostenimiento financiero de lo que nos es común. La etimología de impuesto, por el contrario, desplaza el peso de la expresión hacia el hecho de su coactividad, de venir impuesto por el poder público. Algo semejante sucede con la palabra contribuyente, cada vez menos usada en el Derecho financiero –que no en el de la Hacienda pública– fagocitada por la de la categoría en que se encuadra, “sujeto pasivo”, o por la de origen alemán –y a mi parecer más que desafortunada– “obligado tributario”. Todo ello, sin duda, tiene su lógica desde el punto de vista de homologación terminológica internacional y científica. Lejos de mí proponer cambios al respecto. Sí, por el contrario, me parece sugerible –aunque ya imagino que no haya de encontrar eco– el uso de la expresión “contribuciones públicas” para referirse a lo que los franceses denominan *prélèvement* y los italianos *prelievi*, y que simplificaría la más alambicada formulación que de tal concepto hace nuestra Constitución: prestaciones patrimoniales de Derecho público. Se designen como se prefiera, lo que no se puede negar es que en la configuración de los sistemas financieros actuales la categoría de los tributos se ve desbordada por la profusión de otras figuras –“pavoroso rebrote de la parafiscalidad” era la elegante expresión con la que D. Fernando Sainz de Bujanda se refería al fenómeno– que últimamente se han calificado de “tributos atípicos”. Véase Rivas Nieto, M.E. (2006).

DE LA JUSTICIA TRIBUTARIA A LA JUSTICIA FINANCIERA

nómica y jurídica que tiene –guste o no– dimensión internacional, es simplista pretender realizar afirmaciones sobre la justicia de un concreto impuesto –por ejemplo el de Sucesiones– de forma aislada y circunscrita al sacrosanto e inviolable “derecho de propiedad”⁸.

Las sangrantes experiencias comunistas y totalitarias del siglo precedente deberían haber servido, al menos, para tomar conciencia de que la colectivización de los medios de producción no es un modelo de relaciones sociales que se acomode a la realidad intrínseca del ser humano. Toda propuesta de organización social que no venga fundada sobre una realidad tan sencilla de entender como es el sentido innato de la propiedad privada, consustancial a la persona, está llamada al fracaso.

El problema, claro está, reside en delimitar el contenido y alcance de la propiedad privada, puesta en relación con el modelo de provisión de bienes y servicios públicos específicos de la sociedad de la que se forma parte. Y es entonces cuando la ecuación de justicia propuesta resulta prácticamente imposible de resolver por encuadrarse en su formulación demasiadas incógnitas difíciles de despejar. Ni los derechos de propiedad se circunscriben a un determinado ámbito territorial, ni los bienes y servicios públicos tienen fronteras, ni la sociedad de la que se forma parte tiene una sola dimensión espacial. ¿En qué medida han de estar llamados a contribuir los no residentes?, ¿cómo financiar y asegurar una correcta provisión de servicios sanitarios?, ¿a quién y cómo correspondería administrar los diferentes tributos en un Estado de estructura federal?

La respuesta a estas preguntas, desde luego, no puede tener carácter universal por cuanto dependerá, en cada caso, de la realidad social a la que se re-

⁸ “Casi todos los colegiales teníamos nuestras «arquillas». ¿Qué encerraba yo en la mía? Ya no lo recuerdo; acaso un álbum de calcomanías, un lápiz rojo, un espejito de bolsillo, un membrillo, que yo voy partiendo poco a poco y comiéndomelo; un libro pequeño con las tapas pajizas, que yo leo a escondidas con avidez... Las arquillas eran unas cajas pequeñas de madera, cerradas, con un asidero en la tapa. Cuando nos sentábamos ante nuestros pupitres, en seguida abríamos en los ratos de asueto en que por causa de lluvia no podíamos ir al patio, en seguida abríamos nuestra arquilla. Yo recuerdo el olor a membrillo –el mismo de las grandes arcas de casa– que se exhalaba de la mía cuando levantaba la tapa. Y luego sentía una viva satisfacción en ir revolviendo las cosas que había dentro; el lápiz, el espejo, las calcomanías, rojas y verdes, que pegaba en los libros. Ésta era una de nuestras grandes satisfacciones: pero un día, a un escolapio, no recuerdo cuál, le pareció que estas arquillas eran una cosa abominable; decidió suprimirlas. Y aquel día, en que yo veo a mis compañeros cada uno con su caja yendo a depositarla a los pies del tirano, yo lo tengo por uno de los más ominosos de mi niñez; y todavía hoy me siento indignado ante aquel despojo de mi propiedad, sagrada e inviolable”. Martínez Ruíz, J. “Azorín” (1981), p. 105.

fieren. El modelo público de ordenación financiera en una sociedad como la hindú, en cuyas bases filosóficas la propiedad en sí está condicionada⁹, no puede ser el mismo que el propio de una sociedad como la norteamericana, en la que toda contribución pública se considera como “apropiación”¹⁰ por el sector público de lo que previamente pertenecía al particular.

F. Gallo se detiene, a lo largo de su ensayo sobre las razones del fisco¹¹, en desglosar la justificación ética y jurídica del por qué se ha de estar llamado a satisfacer contribuciones públicas. Una idea central de su discurso es la de la configuración conjunta y simultánea en el plano constitucional de los derechos de propiedad y del deber de contribuir. Una concepción realista de los derechos fundamentales, a la medida del hombre, pasa por una construcción integral de los mismos, en la que adquiere una dimensión excepcional el entorno social en el que están llamados a ejercitarse. La pertenencia del ciudadano a una determinada comunidad es lo que, en buena medida, le permite desarrollar su vida disfrutando en su desarrollo de una serie de derechos que no son viables en su ejercicio, sino desde la asunción por el conjunto de la comunidad de los deberes que los sustentan.

Esta construcción de los derechos fundamentales que trasciende la consideración de los mismos, un tanto infantil, como derechos individuales susceptibles de “ampliación” –se dice– para poner el acento en la necesidad de formularlos en el marco del cuerpo social en el que están llamados a ejercitarse, se hace bastante evidente cuando la cuestión se aborda desde el plano financiero. Hace años, frente a la Facultad de Derecho de la Universidad de Barcelona lució durante muchos meses una expresión del síndrome de “Peter

⁹ “En principio, lo que no se le ha quitado a nadie, debe sin embargo calificarse de objeto robado, si uno conserva su posesión sin necesidad. (...) Todas las desigualdades y su cortejo de desgracias se derivan de que ignoramos o no tenemos para nada en cuenta a la ley divina según la cual, de día en día, cada uno recibe su pan cotidiano y nada más. (...) Si cada uno guardase sólo lo que necesita, nadie conocería apuros y todos vivirían satisfechos. Pues bien, en la situación actual, los ricos están tan descontentos como los pobres. Al pobre le gustaría ser millonario, y al millonario centuplicar sus millones. Los ricos deberían tomar la iniciativa de despojarse de todo para que se extendiera por todas partes el espíritu de contentamiento. Si demostrasen mayor moderación en el goce de esos bienes de que son propietarios, pronto podría alimentarse a los hambrientos y éstos últimos, de acuerdo con los ricos, aprenderían a contentarse con lo que se les ha repartido”. Gandhi, M. (1988), p. 186.

¹⁰ En el procedimiento legislativo norteamericano el Comité de la Cámara con más poder en la tramitación de cualquier iniciativa es el, así llamado, *Committee on Appropriations*, que debe evaluar el coste de la misma en términos financieros antes de que pueda ser objeto de discusión para su eventual aprobación. Sin el visto bueno de este Comité, pues, no es posible aprobar ninguna norma federal de rango legal. Ver Rozas Valdés, J.A. (2000).

¹¹ Ver Gallo, F. (2011).

DE LA JUSTICIA TRIBUTARIA A LA JUSTICIA FINANCIERA

Pan” que aqueja a las sociedades posmodernas: “+ becas – tasas”. Se reclama simultáneamente mayor financiación, menor contribución y, faltaría más, mejores servicios.

En problemas hacendísticos clásicos –como el del impuesto sobre los sueldos de los funcionarios o los intereses de la Deuda pública¹², que no dejan de reverdecen– se hace muy viva que esta concepción del tributo como “explotación” de los previos derechos sacrosantos e inviolables de propiedad no es verosímil, al partir de la premisa de que la gallina precede al huevo, o viceversa. En la campaña del IRPF del 2010 fue sintomática a este respecto la indignación de quienes habían percibido una subvención pública para la adquisición de un vehículo, cuando descubrieron que al haberse incrementado con ello su capacidad económica venían llamados a contribuir. Y es que, en definitiva, mi propiedad privada se sostiene sobre la provisión de unos bienes y servicios que, a su vez, vienen fundados sobre las contribuciones públicas que recaen sobre dicha propiedad. Lo personal y lo común se retroalimentan en un equilibrio en el que el objetivo último es que cada uno tenga “lo suyo” –*suum quique tribuere*–, para lo que la función redistributiva de las finanzas públicas es esencial.

IV. LA JUSTA MEDIDA

Esta preocupación por la justicia en la ordenación de la actividad financiera pública, me atrevería a decir que es ajena al sentir mayoritario de la comunidad jurídica española. Probablemente, como le pasó a Pla¹³, el estudiante

¹² Ver Einaudi, L. (1963), pp. 74 y ss.

¹³ “En la Universidad, saber cuenta muy poco: lo principal es aprobar. He pasado cinco años de mi vida en una Facultad de Derecho: no he oído hablar nunca, ni por remedio, de Justicia. La palabra misma, no la he oído pronunciar nunca. Hubiera estado probablemente desplazada en un ambiente que pretende crear pillos, más que personas de un cierto equilibrio humano. Así, el establecimiento docente da armas fuertes a los débiles y lisiados morales, a los pequeños ambiciosos, a los marrulleros desenfrenados, a los fanáticos, a los pedantes. Se aprenden todas las artes de la simulación y de la zancadilla, de la adulación y de la habilidad”. Pla, J. (1981), p. 403. En la misma Facultad a la que se refiere Pla, y en el marco de la formulación de los contenidos esenciales de una asignatura, nueva en el programa formativo, cuya denominación es “fundamentos del Derecho”, se rechazó recientemente, en una primera fase de la discusión sobre el particular, la mención entre sus contenidos de las palabras “justicia” e “instituciones”. Una idea tan elemental como la de afirmar que el fin propio del Derecho es la justicia –concreta, que no universal– y que se articula mediante instituciones que trascienden el cambiante Derecho positivo– se sigue considerando una herejía. La mentalidad dominante impone una concepción del Derecho como un mero entramado de normas y procedimientos generados por el poder electo, que transforma su aplicación en puro formalismo y a quienes del mismo participan en “operadores jurídicos”.

JOSÉ ANDRÉS ROZAS VALDÉS

de Derecho español habrá abandonado las aulas sin haber adquirido lo que podríamos formular, en terminología del Espacio Europeo Enseñanza Superior, la competencia en “demostrar una preocupación por la realización de la justicia”. Es más, casi con toda seguridad –así se lo habrán enseñado– desarrollará su actividad desde el convencimiento de que dicha palabra –probablemente ausente del vocabulario que habrá manejado– es una engañifa que poco tiene que ver con el mundo en el que está llamado a ejercer la profesión jurídica por la que se decante.

En ocasiones, la cuestión del impuesto justo se aborda como si se tratase de la búsqueda del santo grial¹⁴. Ya hace tiempo que los economistas renunciaron a tamaña hazaña para limitarse, en el mejor de los casos, a diseñar el impuesto “óptimo”. Hay cuatro planos desde los que se pueden extraer conclusiones y evaluar en qué medida un determinado sistema de contribuciones y prestaciones públicas –acotado o general– se aproxima en mayor o menor grado a lo que se pueden definir como parámetros de justicia. Y que, en definitiva, coinciden con lo que en la escolástica se definía como la causa eficiente, la causa final, la causa material y la causa formal de los impuestos¹⁵.

Una sociedad desarrollada no se conforma con que se le diga que el único fundamento del pago del tributo, su causa exclusiva, radica en que lo dice la ley. Es preciso darle otras razones que vayan más allá de la construcción dogmática del tributo como obligación legal.

Si nos detenemos en la causa eficiente, quién lo ha de establecer, a quién se ha de satisfacer y quién ha de ser el destinatario último del rendimiento del tributo, nos adentraremos de lleno en la teoría del federalismo fiscal. Hoy en día, en Estados compuestos como el nuestro, esta cuestión tiene una importancia colosal a la hora de articular un sistema tributario que se perciba, tal y como requiere del mismo la Constitución, como justo. A tal efecto se ha de arrancar del marco competencial, de la asignación concreta de funciones que a cada nivel de gobierno vengan encomendadas como consecuencia del desa-

¹⁴ Sobre esta cuestión, sin que incurra en esta pretensión, véase la magnífica monografía que, traducida por Fernando Vicente-Arche, recoge el pensamiento al respecto de Berliri, L.V. (1986).

¹⁵ “Esta teoría cuyo germen está ya en Santo Tomás de Aquino, que culmina en la obra de Francisco Suárez, determina la justicia de un tributo por su «causa eficiente» (lo establece la autoridad competente y legítima), por su «causa final» (el impuesto es financieramente necesario para el bien común), por su «causa material» (el impuesto se establece sobre realidades económicas que indican una capacidad de pago), y por su «causa formal» (la distribución de las cargas del tributo entre los ciudadanos se hace en proporción adecuada a la capacidad respectiva de pagarlo)”. Pérez de Ayala, J.L. (2008), p.13.

DE LA JUSTICIA TRIBUTARIA A LA JUSTICIA FINANCIERA

rollo que se haya hecho del modelo constitucional de organización territorial.

La teoría y la práctica del federalismo fiscal han demostrado que los equilibrios de reparto de competencias, en cuanto al establecimiento, aplicación y rendimientos tributarios se refiere, no son sencillos. Antes bien, son extremadamente delicados y pueden llevar a paradojas perversas. Un ejemplo bien paradigmático al respecto viene constituido por lo que está ocurriendo en España con el Impuesto sobre Sucesiones. Partiendo de una anomalía en lo que sería un modelo clásico de federalismo fiscal –los regímenes forales de excepcionalidad– se reclamó desde las Autonomías de régimen común la competencia normativa al respecto. Una vez transferida, como era de prever, la mayoría han hecho uso de la misma para adecuarse a las condiciones de práctica exención en las transmisiones sucesorias entre padres e hijos vigentes en los territorios forales. Moraleja: se ha cedido el impuesto y se ha derrumbado la recaudación. Más recursos teóricos disponibles = menos créditos y rendimientos tributarios. Con el problema adicional de que la aplicación a los no residentes de la normativa estatal, en régimen de obligación real, genera un problema grave de discriminación, contraria al Derecho comunitario. ¿Podía haberse evitado este disparate? Sí, porque ya se sabía –merced a las experiencias precedentes al respecto en Canadá y Australia– lo que tenía que ocurrir. El sistema se ha devaluado en términos de justicia distributiva sin que se haya mejorado la financiación de las entidades públicas.

Podrían ponerse más ejemplos al respecto, desde la financiación de los llamados “servicios impropios” de las entidades locales, hasta los graves problemas de fraude que produce el llamado régimen transitorio de comercio intracomunitario en el IVA. En definitiva, una distribución ineficiente de competencias tributarias entre los distintos niveles de gobierno que conviven en Estados compuestos es un germen de injusticias.

Directamente vinculado con la cuestión precedente se plantea el segundo plano de causalidad mencionado. El destino del impuesto como causa final de justificación del mismo. Y es aquí donde hay que poner en relación la justicia en el plano del ingreso con el gasto público para extraer consecuencias al respecto. Una asignación ineficiente e inequitativa de los créditos presupuestarios deslegitima las contribuciones públicas hasta límites insospechados. Desgraciadamente con excesiva frecuencia el gestor público se siente propietario del producto de las contribuciones de los ciudadanos, que le han encomen-

JOSÉ ANDRÉS ROZAS VALDÉS

dado la potestad y la responsabilidad de administrarlas, y las malbarata como si a nadie perteneciesen: “la pólvora del rey”.

No es más eficiente aquel sistema que atribuye más recursos al sector público sino el que procura una mejor atención de las necesidades y servicios del común. Lo importante es que el sistema conduzca a una provisión adecuada de los servicios que la ciudadanía requiere para la cobertura de sus necesidades básicas, presentes y futuras. No, necesariamente, que dichos servicios sean administrados y financiados por el sector público. No deja de resultar singular al respecto el sistema de provisión de servicios sanitarios de los funcionarios de la Administración general del Estado que, curiosamente, pasa por su concesión a compañías aseguradoras privadas. Y no parece que haya muchas quejas al respecto.

En este sentido, cualquier sistema de ingresos y gastos públicos que se conciba ganará en legitimidad, y por lo tanto en justicia, en la medida en que reduzca sus costes de transacción. Esta es la lógica que subyace en el llamado principio de subsidiariedad, en virtud del cual el nivel de asignación de responsabilidad –también de la financiera– se ha de situar, no lo más cerca posible del ciudadano, sino allí donde su ejercicio venga a resultar más eficaz. La respuesta, además, a cada dilema en este sentido vendrá condicionada –como antes se apuntaba– por el entorno en el que se plantee. Cuál haya de ser el camino más eficiente y justo para financiar una obra pública hidráulica, un sistema universitario o la provisión de servicios sanitarios, son interrogantes que, necesariamente, no tendrán la misma respuesta si se plantean en Estados Unidos, en Suecia o en Sudáfrica. No se trata de reducir la presión fiscal porque sí sino para qué. No se trata de reducir el gasto y los ingresos públicos porque sí e indiscriminadamente, sino de llevar a cabo una ordenación jurídica de los mismos que se traduzca en una provisión eficiente de los bienes y servicios públicos, con una distribución equitativa de sus cargas y el menor coste posible de transacción entre quienes los han de financiar y aquellos a quienes vienen destinados.

Se tiende a pensar que la medida de justicia de un sistema financiero público está en función del volumen y calidad de los servicios públicos gratuitos que provee al conjunto de la comunidad. Pues bien, esto no es así. En primer lugar, porque ninguna provisión de bienes y servicios escasos es gratuita: siempre hay alguien que paga. Si no es su destinatario lo serán sus conciudadanos, que pagan los tributos con los que el servicio se financia, o los prestamistas que suscriben los títulos de deuda pública, o aquellas otras comunidades que

DE LA JUSTICIA TRIBUTARIA A LA JUSTICIA FINANCIERA

los subvencionan. En segundo lugar, porque la medida de justicia del sistema dependerá, en buena medida, de cómo y quiénes financian la provisión de los bienes y servicios públicos. Recientemente, el Presidente de Chile afirmaba que no era justo que el conjunto de los contribuyentes –también los más desfavorecidos– financiaran con sus impuestos la educación universitaria que reciben, en su inmensa mayoría, jóvenes de clase media y alta. En definitiva, no es justo que la provisión de un servicio que, con carácter general, se disfruta por ciudadanos acomodados se financie en su práctica integridad con contribuciones públicas que se cobran del conjunto de los contribuyentes: es un modelo financiero con agudas dosis de regresividad. Y, sin embargo, descansa sobre un postulado –Universidad pública y gratuita– que tiene apariencia de justicia.

Nos acercamos, así, a la tercera de las causas enunciadas, la material. El impuesto ha de recaer sobre realidades económicas que manifiesten capacidad de pago. Y las premisas de justicia tributaria van a tropezar con mayores dificultades en la fase de delimitación por el legislador, tanto de los presupuestos de hecho susceptibles de gravamen como de los elementos de cuantificación de la deuda tributaria. No son pocos ni de menor entidad los condicionantes que la globalización económica impone al respecto: desde la libertad de movimiento de capitales, hasta los convenios internacionales que proscriben la sujeción a gravamen del combustible empleado en el tráfico aéreo internacional. Pero no por ello se debe renunciar a la función redistributiva del impuesto.

Probablemente, a este respecto la metodología acertada no es tanto buscar el ideal sino someter la realidad al criterio *popperiano* de falsabilidad. En otras palabras, difícilmente se ha de llegar a postular un sistema abstracto perfecto, pero sí es posible saber hacia dónde debe dirigirse el vigente para mejorar en términos de justicia. Porque lo que sí es cierto es que hay medidas que aproximan el modelo de reparto de cargas tributarias materiales a parámetros de justicia distributiva, y otras que lo alejan del mismo. Se podrían poner muchos ejemplos, pero baste con dos:

i) Es una inútil pretensión la de someter a las rentas empresariales, profesionales, laborales y del capital a un idéntico sistema de estimación directa. Sin pretender remedar la imposición cedular, lo que es incontestable es que, siendo diversos sus premisas y sistemas de control, pretender cuantificarlas, todas ellas, de forma homogénea no es fuente sino de inequidad. El fracaso de los módulos objetivos, tal y como están diseñados en el ordenamiento espa-

ñol, y de las estimaciones directas de las rentas empresariales individuales es tan evidente que no deja de sorprender su pervivencia.

ii) En el impuesto sobre la renta, el establecimiento de una deducción lineal e indiscriminada para la práctica totalidad de los contribuyentes, incluidos los titulares de rendimientos profesionales, “los 400 ”, tiene el mismo sentido –escaso– que un tipo proporcional sobre determinadas rentas del “ahorro” que no llega ni a la mitad de lo que es el marginal máximo aplicable al resto de las rentas, en una torpe emulación de los sistemas de *dual tax*¹⁶.

V. EL JUSTO REPARTO

Llegamos así a la causa formal, el justo reparto entre todos los protagonistas del fenómeno tributario de las cargas connaturales al sistema. Pues bien, es precisamente en el orden relativo al modo en el que se aplican los tributos, a los cauces por los que discurre la relación tributaria entre los contribuyentes y la Administración –en orden a su gestión, a la resolución de las controversias derivadas de la misma, a la imposición de sanciones– en el que los postulados de justicia tributaria adquieren una relevancia inusitada¹⁷.

Es en este plano en el que, a todas luces, la realidad española está más lejos de los estándares que presiden tanto la aplicación de los tributos como la resolución de los litigios generados al respecto en otros países de nuestro entorno¹⁸. No son aquí los parámetros de capacidad económica los que vienen a delimitar la razón de justicia de la relación tributaria, sino los propios de principios constitucionales –de seguridad jurídica, de tutela judicial efectiva, de proporcionalidad– que no por genéricos han de estar ausentes del orden tributario. Es más, adquieren en el mismo un realce en el que el Fisco se juega sus “razones”. Basten al respecto algunos ejemplos¹⁹:

a) El contribuyente no ha de ser llamado a declarar sino los hechos estrictamente necesarios para la correcta aplicación de los tributos, en un formato comprensible y de modo –tiempo, lugar, forma– ajustado a lo que sea razonable exigir, teniendo derecho a esperar de las autoridades tributarias que

¹⁶ Ambos ejemplos están tomados de Ferreiro Lapatza, J.J. (2008) pp. 290 y ss.

¹⁷ Ver al respecto Gallo, F. (2003).

¹⁸ Sobre este particular ver Ferreiro Lapatza, J.J. (2005).

¹⁹ El elenco está tomado de Rozas Valdés, J.A. (2009), pp. 187 y ss.

DE LA JUSTICIA TRIBUTARIA A LA JUSTICIA FINANCIERA

utilicen todo lo que saben sobre los contribuyentes con el debido sigilo y a los solos efectos de aplicar la ley;

b) No se ha de pretender del tercero que conoce datos del contribuyente información que vaya más allá de lo que es imprescindible en aras de preservar el cumplimiento de los tributos, preservándose en su suministro, captación y conservación los derechos de intimidad, libre empresa e inviolabilidad del domicilio que asisten a todos los ciudadanos en el ejercicio de sus deberes fundamentales;

c) Si, ciertamente, el contribuyente tiene la obligación de colaborar con las autoridades tributarias en la labor que éstas llevan a cabo a efectos de esclarecer la verdad sobre los hechos que tuvieran trascendencia tributaria, el quehacer administrativo se ha de desarrollar respetando los derechos del ciudadano –no declarar contra sí mismo, no aportar documentos que ya se han entregado, conocer la identidad de los funcionarios, ser tratado con respeto, etcétera– y de acuerdo con un procedimiento reglado, previsible en sus fases y tiempos.

d) Cada parte ha de estar llamada a probar únicamente los hechos que a su Derecho convengan, preservándose su derecho a ser oído en el procedimiento, a alegar lo que estime oportuno, a no ver limitado su derecho de prueba mediante presunciones generalizadas de carácter absoluto, y a que las medidas cautelares que puedan adoptarse para preservar la integridad de las pruebas guarden una razón de proporcionalidad en su contenido y extensión.

e) Las obligaciones de hacer que es lícito exigir del contribuyente –al objeto de garantizar el buen funcionamiento del sistema tributario– como llevar la contabilidad, la facturación de sus operaciones comerciales, la retención e ingreso o repercusión de impuestos, documentación de operaciones vinculadas, etcétera, han de estar claramente definidas en su contenido, procedimiento y efectos, así como responder a una necesidad efectiva e insoslayable, sin que su coste indirecto sea superior al beneficio real que el común obtiene de su cumplimiento.

f) La Administración ha de poner a disposición del contribuyente un sistema de información y de publicaciones que posibilite el conocimiento preciso de toda la normativa, así como de la doctrina administrativa y judicial –sea cual sea su rango.

g) La entrada en vigor y derogación de las normas ha de obedecer a un sistema claro y sencillo, previéndose tiempos de *vacatio legis* que posibiliten el

JOSÉ ANDRÉS ROZAS VALDÉS

conocimiento efectivo de las mismas y evitando cláusulas generales de derogación tácita.

h) La reglamentación de la extensión temporal de las disposiciones jurídicas ha de preservar la confianza legítima del ciudadano en el Estado, de modo que no tengan –salvo mediando una justificación palmaria o prever un régimen sancionador más beneficioso que el anterior– efectos retroactivos.

i) Los puntos de conexión de los hechos con el Ordenamiento al que resultan vinculados han de tener una estructura racional, previsible y coherente, al mismo tiempo que eficiente y factible.

j) En la delimitación del ámbito competencial, por razón de la materia y del territorio, de los distintos órganos y dependencias administrativas que tienen encomendadas funciones públicas se han de evitar tanto las duplicidades y solapamientos como los vacíos.

k) Una decidida vocación de estabilidad en el contenido del Ordenamiento contribuye decididamente a incrementar sus niveles de previsibilidad y certeza, mientras que la incontinencia normativa que caracteriza a la clase pública moderna entorpece gravemente el logro de tales valores

l) El redactado de las normas y de los actos administrativos ha de ser sencillo y llano, pues es una verdad incontrovertible el que las muchas palabras, su prolija presentación sintáctica, los reenvíos, son inversamente proporcionales a su inteligibilidad y pacífica interpretación: contrariamente a lo que es habitual pensar, el excesivo casuismo y el puntillismo prolijo no suelen mejorar la comprensión y certeza de la norma, antes bien la dificultan al abrir paso a mayores posibilidades de interpretar su sentir de formas contrapuestas.

m) Las relaciones entre los ciudadanos y las Administraciones públicas se han de entender como relaciones de servicio –de “interés compuesto”, dice Gallo– en las que a éstas últimas se ha encomendado por aquellos –representados a través de sus representantes– la provisión de bienes y servicios públicos, y no como relaciones de sujeción en las que la Administración es garante de un vaporoso interés general que –tantas veces– es tan solo interesante para quienes dicen velar por su respeto.

n) Quien ha de aplicar el Derecho está obligado a dar razón, fundada en el mismo, de sus resoluciones; a motivarlas de forma que sea transparente y controvertible su decisión.

o) Es preciso procurar cauces para lograr una unidad de criterio en el seno de la Administración y de la Judicatura, así como su conocimiento por el ciudadano, estableciendo mecanismos de control que acoten la arbitrariedad.

DE LA JUSTICIA TRIBUTARIA A LA JUSTICIA FINANCIERA

p) Se ha de posibilitar la exigencia de responsabilidad patrimonial –también personal– respecto de quienes han cometido injusticias o actuaciones ilegales en el desarrollo de las funciones públicas que les han sido encomendadas.

q) Tendrían que habilitarse procedimientos eficaces, sencillos y objetivos de recusación y abstención encaminados a evitar que quien tiene un conflicto de intereses en un determinado caso, resuelva sobre el mismo.

En todos estos planos, a quién se ha de pagar, para qué, en qué situación, cuánto y cómo, el Fisco ha de estar en condiciones de exponer y defender sus razones, que las tiene... o no.

BIBLIOGRAFÍA

Berliri, Luigi Vittorio; Einaudi, Luigi; Solchaga, Carlos y Fernando Vicente-Arche, Domingo (1986), *El impuesto justo: apuntes sobre un sistema jurídico de la contribución pública. Esbozo de una reforma orgánica de la hacienda ordinaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

Cigüela Sola, Pablo (2010), *Deberes de solidaridad y posición de garante: Examen del problema en la legítima defensa*, Trabajo de Fin de Carrera, Departamento de Derecho y Ciencias políticas, Universitat Abat Oliba CEU.

Einaudi, Ludovico (1963), *Mitos y paradojas de la justicia tributaria*, Ariel, Barcelona.

Ferreiro Lapatza, José Juan (dir.) (2005), *La justicia tributaria en España. Informe sobre las relaciones entre la Administración y los contribuyentes y la resolución de conflictos entre ellos*, Marcial Pons, Madrid.

Ferreiro Lapatza, José Juan (2008), *Informe sobre la simplificación del ordenamiento tributario. Base imponible, renta empresarial y beneficios fiscales*, Marcial Pons, Madrid.

Gallo, Franco (2003), “Verso un «giusto processo» tributario”, *Rassegna tributaria*, nº 1.

Gallo, Franco (2011), *Las razones del fisco. Ética y justicia en los tributos*, Marcial Pons, Barcelona.

Gandhi, Mahatma (1988), *Todos los hombres son hermanos*, Sociedad de Educación Atenas, Madrid.

Herrera Molina, Pedro M. (2005), *El principio de capacidad económica*, Marcial Pons, Madrid.

Martínez Ruíz “Azorín”, José (1981), *Las confesiones de un pequeño filósofo*, Espasa Calpe, Madrid.

JOSÉ ANDRÉS ROZAS VALDÉS

Palao Taboada, Carlos (1976), “Apogeo y crisis del principio de capacidad económica”, en *Estudios en honor al profesor Federico de Castro*, Tecnos, Madrid, pp. 327-426.

Pérez de Ayala y López de Ayala, José Luis (2008), *El principio de capacidad contributiva*, Thomson-Aranzadi, Pamplona.

Pla, Josep (1981), *El cuaderno gris*, Destino, Barcelona.

Rivas Nieto, M^a Estela (2006), *Los tributos atípicos*, Marcial Pons, Madrid.

Rozas Valdés, José Andrés (2000), “El procedimiento presupuestario norteamericano”, *Revista de la Asamblea de la Comunidad de Madrid*, n^o 3, pp. 151-181.

Rozas Valdés, José Andrés (2009), “Por la senda de la justicia en la aplicación del tributo”, en Castillo Freyre, Mario; Collantes González, Jorge Luis y López de Romaña, Ignacio (coords.), *Tributación y Derecho. Liber in Memoriam. Juan Lino Castillo Vargas*, Palestra Editores, Lima, pp. 187-204.

Vicente-Arche Domingo, Fernando (1975), “El instituto del tributo”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, n^o 7, pp. 443-487.